

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 23º
- Assunto: Pessoa coletiva de utilidade pública, sem fins lucrativos - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista
- Processo: nº 2975, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-03-06.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - FACTOS APRESENTADOS

1. A Requerente procedeu recentemente a uma reestruturação para melhoria do controlo interno, pelo que julga estarem reunidas as condições para a dedução do IVA pelo método de afetação real. Porém, as várias valências do Centro Tecnológico de ... suscitam dúvidas sobre o enquadramento em sede de IVA, nomeadamente na interpretação da redação do artigo 23º do CIVA.

2. A Requerente é pessoa coletiva de utilidade pública, sem fins lucrativos, criada no âmbito do Decreto-Lei n.º 249/86, de 25 de agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 312/95 de 24 de novembro. Resulta da associação, por complementaridade de interesses de empresas industriais e/ou respetivas associações com organismos públicos dotados de personalidade jurídica e com atribuições neste domínio de atividade.

3. Na prossecução das suas atribuições estatutárias, a Requerente desenvolve ações com diferentes enquadramentos em termos de IVA. De forma resumida, a Requerente executa as seguintes tipologias de atividades:

a) Atividades de consultoria e assistência técnica, efetuadas diretamente aos seus destinatários e que correspondem à prestação de serviços específicos pelos quais emite faturas com a devida liquidação de IVA.

b) Atividades de informação e divulgação técnica, nomeadamente através de realização de congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e outras manifestações de natureza científica, educativa ou técnica. Estas atividades não envolvem qualquer débito aos seus destinatários sendo custeadas pelo fundo patrimonial da Requerente, constituído pelas quotas fixadas nos seus estatutos, e por subsídios obtidos através de sistemas de incentivos dos programas de apoio de Portugal e/ou da União Europeia.

c) Atividades de investigação e desenvolvimento tecnológico efetuadas no interesse coletivo dos seus associados, que não envolvem qualquer débito a entidades externas estando integradas em projetos financiados, total ou parcialmente, por programas de apoio de Portugal e/ou da União Europeia ou pelo fundo patrimonial da Requerente, constituído pelas quotas fixadas nos seus estatutos.

d) Atividades de formação profissional. A Requerente executa ações de formação profissional para os recursos humanos das empresas da fileira do Estas ações de formação profissional são financiadas por programas de apoio de Portugal e/ou da União Europeia ou então pelos próprios destinatários que frequentam as ações. Neste último caso há lugar a emissão de fatura isenta de IVA, de acordo com o artigo 9º, alínea 10 do CIVA.

4. Cada atividade desenvolvida pela Requerente tem associados custos específicos ou diretos, contabilizados diretamente na contabilidade analítica dessa mesma atividade, como sejam os custos com o pessoal técnico interno envolvido na execução das tarefas que fazem parte dessa atividade ou os custos com FSE - Fornecimentos e Serviços Externos, diretamente adquiridos para essa atividade.

5. Cada atividade tem ainda associados custos que não lhe podem ser diretamente imputáveis, como os custos com o pessoal dirigente e secretariado e custos administrativos comuns às restantes atividades, casos de depreciações de alguns imobilizados e de fornecimentos e serviços externos, designadamente, água, energia, comunicação e material de escritório. A afetação destes custos indiretos ou comuns a cada atividade é efetuada através de critérios objetivos.

6. Até 2010, a Requerente utilizou o método de percentagem, calculando o IVA dedutível através de um prorata único para todas as suas atividades, sem atender ao destino específico de cada aquisição, calculado pelo quociente entre o valor da prestação de serviços e o valor da prestação de serviços acrescido dos subsídios obtidos para financiamento das atividades de informação, de investigação e desenvolvimento tecnológico e de formação.

7. A partir de julho de 2011, passou a utilizar o método da afetação real, no pressuposto de uma interpretação adequada da atual redação do art.º 23º do CIVA.

8. Para a atividade de consultoria e assistência técnica, e faturada diretamente aos seus beneficiários com a devida liquidação de IVA, a Requerente passou a deduzir a totalidade do IVA suportado nas aquisições diretas inerentes a esta atividade.

9. Relativamente às atividades de informação e divulgação técnica, financiadas por programas de apoio de Portugal e/ou da União Europeia e pelo fundo patrimonial da Requerente, e que não envolvem qualquer débito aos seus beneficiários, a Requerente considera que as mesmas estão isentas de acordo com o n.º 14 do artigo 9º do CIVA, e não deduz o IVA suportado nas aquisições que efetua para a implementação daquelas atividades.

10. Para as atividades de investigação e desenvolvimento tecnológico, e financiadas por programas de apoio de Portugal e/ou da União Europeia e pelo fundo patrimonial da Requerente, e que não envolvem qualquer débito aos seus beneficiários, a Requerente considera que as mesmas estão isentas de acordo com o n.º 19 do artigo 9º do CIVA, e não deduz o IVA suportado nas aquisições que efetua para a implementação daquelas atividades.

11. Quanto às atividades de formação profissional, que estão isentas de IVA, de acordo com o n.º 10, do artigo 9º do CIVA, a Requerente não deduz

o IVA suportado nas aquisições que lhe estão diretamente ligadas.

12. Os custos indiretos são repartidos pelas quatro categorias de atividades, de acordo com critérios objetivos.

13. O IVA suportado nos custos indiretos afetos à atividade de consultoria e assistência técnica são deduzidos na totalidade.

14. O IVA suportado nos custos indiretos afetos às atividades de informação e divulgação técnica, de investigação e desenvolvimento tecnológico e de formação profissional, não é deduzido, sendo suportados na totalidade.

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

15. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está inscrita para efeitos fiscais com a atividade principal de "Fabricação de ...", e com a atividade secundária de "Atividades de ensaios e análises técnicas", CAE 71200. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, com o tipo de operações "Misto com afetação real de todos os bens".

16. Nos termos do Código do IVA, art.º 2º, n.º 1, al. a), grosso modo são sujeitos passivos, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam uma atividade económica, quer esta se traduza em atos de produção, comércio ou prestação de serviços.

17. A natureza jurídica da Requerente, designadamente a circunstância de se tratar de uma pessoa coletiva de utilidade pública, sem fins lucrativos, não lhe retira a priori a suscetibilidade de ser sujeito passivo de IVA, pelo que, na medida em que exerça uma atividade económica, é um sujeito passivo em sede deste imposto.

18. Relativamente à questão que importa esclarecer, designadamente quanto à interpretação do artigo 23º do CIVA, cumpre antes de mais analisar as atividades que a Requerente exerce. Esta análise, embora complementada pelos Decretos-lei ao abrigo dos quais foi constituída e respetivos estatutos, terá por base e limites a própria descrição efetuada pela Requerente na sua exposição.

19. Cabe, assim, destringir no âmbito da atividade da Requerente, as operações não sujeitas, as operações sujeitas e tributadas, e ainda as que, embora sujeitas, beneficiam de isenção de imposto, ou seja da não tributação. Desse enquadramento resulta o corresponsivo direito à dedução do IVA suportado a montante, bem como a aplicação do regime previsto no art.º 23º do CIVA.

20. Assim, no que respeita às atividades exercidas pela Requerente, cumpre esclarecer o seguinte.

a) Atividades de consultoria e assistência técnica, efetuadas diretamente aos seus destinatários e relativamente às quais a Requerente emite faturas com a devida liquidação de IVA. Tratam-se de operações compreendidas no âmbito da incidência do imposto, nos termos do art.º 1º do CIVA, que não beneficiam de qualquer isenção e que conferem direito à dedução do IVA suportado a montante.

b) *Atividades de informação e divulgação técnica*, nomeadamente através de realização de congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e outras manifestações de natureza científica, educativa ou técnica", que não envolvem qualquer débito aos seus destinatários, sendo custeadas pelas quotas fixadas nos estatutos e por subsídios obtidos através da União Europeia e/ou do Estado português.

Estas atividades encontram-se abrangidas pelo n.º 14 do art.º 9º do CIVA, de acordo com o qual, estão isentas de imposto, "*As prestações de serviços e as transmissões de bens com ela conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica.*". Para efeitos desta isenção, são considerados organismos sem finalidade lucrativa, os que, simultaneamente, preenchem os requisitos do artigo 10º do CIVA.

c) Atividades de investigação e desenvolvimento tecnológico, efetuadas no interesse coletivo dos seus associados que não envolvem qualquer débito a entidades externas, sendo custeadas pelas quotas fixadas nos estatutos e por subsídios obtidos através da União Europeia e/ou do Estado português.

De acordo com o conceito de atividade económica subjacente à incidência do IVA, a realização de atividades de investigação e desenvolvimento, sem intuítos comerciais, é considerada uma atividade fora do campo de incidência do imposto. Ainda que tendencialmente os resultados dessa investigação tenham aplicações comerciais ou industriais, a realização de operações nesse âmbito, sem objetivos comerciais imediatos, e sem que exista um destinatário concreto para os resultados dos projetos em desenvolvimento, não permite que se afirme com rigor estar-se perante a realização de serviços ou transmissões de bens sujeitas a imposto.

Assim, constitui entendimento firmado desta Direção de Serviços que, quando a investigação constitua uma atividade com fito científico, a mesma não consubstancia uma operação tributável nos termos do Código do IVA. Assim sucederá sempre que a atividade de investigação não revista valor económico relevante ou quando, mesmo revestindo-o, ele não reverta em benefício direto ou indireto do financiador. Nestes casos é alheia à incidência do IVA a atividade de investigação, como o é a operação de financiamento. Nessa medida os subsídios destinados a projetos de investigação e desenvolvimento, estão fora do âmbito de sujeição do imposto. O IVA suportado na aquisição de bens e serviços utilizados para a sua realização, não confere direito à dedução.

d) *Ações de formação profissional*, financiadas pelos destinatários que frequentam as ações ou por programas de apoio através da União Europeia e/ou do Estado português. De acordo com o art.º 9º, n.º 10 do CIVA, estão isentas de IVA, "*As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.*"

É pressuposto obrigatório para a aplicação da referida isenção, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes nos domínios da formação e reabilitação profissionais. Este reconhecimento, atualmente designado por certificação, compete à Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT).

Consultada a informação disponível no site desta entidade, verifica-se que a Requerente consta como entidade acreditada. Possuindo certificação válida atribuída pela DGERT, a Requerente está abrangida pela isenção consignada no n.º 10 do art.º 9º do CIVA, relativamente às prestações de serviços de formação que efetuar.

21. Refira-se ainda que o n.º 19 do art.º 9º do CIVA contempla uma outra isenção da qual a Requerente pode beneficiar. De acordo com aquela norma, estão isentas de imposto *"As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos"*.

22. Assim, encontra-se isenta a cobrança das quotas, fixadas nos termos dos estatutos, excluindo-se da referida isenção, quaisquer outras operações realizadas pela Requerente que impliquem o pagamento por parte dos seus associados, ou de terceiros, de outras importâncias para além da quota. A obtenção de receitas distintas da mera quotização dos associados, pressupondo o carácter oneroso das prestações de serviços ou das transmissões de bens, determina a sua tributação em IVA.

23. As operações abrangidas pelas isenções consignadas no art.º 9º do CIVA, em virtude de não se encontrarem contempladas no art.º 20º do mesmo código, designam-se por isenções incompletas, pelo que, os sujeitos passivos não liquidam imposto nas operações que praticam nesse âmbito, mas também não deduzem o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa atividade.

24. Relativamente ao direito à dedução, de acordo com os esclarecimentos emitidos através do ofício circulado n.º 30103 de 2008-04-23 da DSIVA, *"Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19º e 20º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito. Como regra geral é dedutível, com exceção das situações enunciadas no artigo 21º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma atividade económica referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA desde que respeite a transmissões de bens e a prestações de serviços que confirmam direito à dedução nos termos do artigo 20º do CIVA (...). Assim, confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito à dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1 do artigo 2º do CIVA. Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços exclusivamente*

afetos a operações sujeitas a imposto, mas sem direito a dedução ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente, admissível o do exercício do direito à dedução."

25. Concluindo, o sujeito passivo ora Requerente exerce operações: **i)** sujeitas e não isentas de IVA que conferem direito à dedução (consultoria e assistência técnica); **ii)** operações sujeitas mas isentas ao abrigo do art.º 9º que não conferem direito à dedução (informação e divulgação técnica e formação profissional); **iii)** e operações não sujeitas que obviamente não conferem direito à dedução (investigação e desenvolvimento).

26. De acordo com o regime do direito à dedução previsto nos artigos 20 e seguintes do CIVA, nenhuma parcela de imposto suportado na aquisição de bens e serviços, utilizados exclusivamente na realização de operações sujeitas a imposto mas dele isentas, e que não conferem direito à dedução, pode ser deduzida.

27. Por outro lado, é integralmente dedutível o IVA suportado na aquisição de bens e serviços direta e exclusivamente imputados às operações ativas que originam liquidação de imposto com direito à dedução.

28. Dado que o sujeito passivo realiza, simultaneamente, operações que não conferem o direito à dedução e operações que conferem esse direito, qualifica-se como sujeito passivo misto, obrigado para efeitos do direito à dedução dos bens de utilização mista, à disciplina do art. 23.º do CIVA.

29. Nos referidos termos, relativamente aos bens e serviços utilizados nos dois tipos de operações, deve ser feita a imputação do IVA suportado em cada um deles, com base em critérios objetivos devidamente identificados que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços, nas operações que conferem direito à dedução e nas que não conferem esse direito.

30. Assim, no caso em apreço, a Requerente, uma vez que exerce uma atividade fora de campo do imposto, encontra-se obrigada, relativamente aos bens e serviços parcialmente afetos à realização dessa atividade, a apurar o imposto não dedutível, de acordo com o n.º 2 do art.º 23º do CIVA (cf. alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo), segundo o método de afetação real, não sendo permitido nessas situações, a utilização do método da percentagem, apurado de acordo com o estabelecido no n.º 4 do art.º 23. Assim sendo, não se afigura correto o procedimento da Requerente ao ter utilizado até julho do corrente ano o método da percentagem.

31. Relativamente às restantes atividades pode optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista, pelo método de afetação real previsto no n.º 2 do art.º 23º do CIVA, ou pelo método da percentagem de dedução previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

32. Por fim, tendo em conta que a informação constante no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes não se encontra conforme às atividades desenvolvidas pela Requerente, deve ser entregue a declaração de alterações a que se refere o art.º 32º do CIVA, por forma a atualizar os dados do referido cadastro.